

TRASPASO DE FUTBOLISTAS - IVA

TS 3.ª Sección 2.ª

Sentencia de 16 Julio 1998

Ponente: Sr. Rouanet Moscardó.

TEXTO

Madrid, a dieciséis de julio de mil novecientos noventa y ocho.

Visto el presente recurso de apelación interpuesto por el S. F. C., representado por el Procurador D. Luciano Rosch Nadal y asistido del Letrado D. Jaime García Añoveros, contra la sentencia dictada, con fecha 25 de noviembre de 1991, por la Sala de lo Contencioso Administrativo en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 3107/1990 promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía en Sevilla de 15 de marzo de 1990 por la que se había denegado la reclamación número 881/89-SE-P y confirmado tanto el acuerdo de la Dependencia de la Inspección de los Tributos de la Delegación de Hacienda de Sevilla de 20 de febrero de 1989 como la consecuente liquidación del Impuesto sobre Sociedades, por el importe de 1.020.013 pesetas, girada con motivo de la suscripción, el 24 de agosto de 1984, entre el citado S. F. C. y el Club A. P. de Montevideo, de un contrato de cesión temporal, en préstamo, por este último, a aquél, del jugador profesional Miguel Angel P. C., hasta el día 30 de junio de 1985, por el precio de 27.000 dólares USA, equivalente, el día en que se llevó a efecto la cesión, el 17 de octubre de 1984, a 4.646.727 pesetas; recurso de apelación en el que ha comparecido, como parte apelada, el Abogado del Estado, en defensa de la tesis sustentada por el TEAR de Andalucía en Sevilla.

Antecedentes de hecho

PRIMERO.- En la indicada fecha de 25 de noviembre de 1991, la Sala de lo Contencioso Administrativo en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 3107/1990, con la siguiente parte dispositiva: "Fallamos: Que desestimamos el recurso contencioso administrativo formulado por S. F. C. contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía que recoge el primero de los Fundamentos de Derecho de esta Sentencia, el que consideramos conforme al ordenamiento jurídico. Sin costas".

SEGUNDO.- Dicha sentencia se basa, entre otros, en los siguientes Fundamentos de Derecho:

«Primero.- La entidad S. F. impugna el acuerdo de 15 de marzo de 1990 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, dictado en reclamación número 881/89-SE-P interpuesta por la misma entidad, por el que se desestimaba la reclamación y se confirmaba el acuerdo de la Dependencia de Inspección de 20 de febrero de 1989 y la confirmación de la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades por importe de

1.020.013 pesetas, a la vista del documento de 24 de agosto de 1984 suscrito en Sevilla entre la entidad recurrente y el Club A. P. de Montevideo (Uruguay), por el que éste concedía la transferencia en préstamo del jugador Miguel Angel P. C. en favor del S. F. C. hasta el 30 de junio de 1985, concretándose el precio en la cantidad de 27.000 dólares USA, equivalente el día que se realizó, 17 de octubre, a 4.646.727 pesetas.

Segundo.- Toda la argumentación de la recurrente se reduce a considerar que el pago efectuado lo fue en concepto de indemnización por la suspensión del contrato existente entre el jugador y la entidad no residente en España y al fin de que esta entidad solicitare la baja federativa del jugador, razón por la que no debe sujetarse dicha operación al Impuesto sobre Sociedades, toda vez que no existe elemento patrimonial alguno objeto de transmisión o cesión y el incremento se obtendría en territorio extranjero. Sin embargo, la cuestión se reduce a determinar "si el precio de que habla el documento liquidado constituye renta de sociedades o entidades jurídicas, conforme al art. 1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, comprendiéndose entre ellas, según el art. 3, los incrementos de patrimonio que determina dicha Ley, en la que se encuentra el art. 4.1.b), que somete a tributación por obligación real a los sujetos pasivos cuando, sin ser residentes en territorio español, obtengan rendimientos satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo. Tal como consta en el contrato el Club A. P. de Uruguay recibió 27.000 Dólares USA por la cesión o traspaso por una temporada de los servicios de un jugador de fútbol profesional mediando retribución o precio, el cual ha de considerarse como rendimiento obtenido por la entidad no residente en territorio español y satisfecho por la entidad aquí recurrente, ello sin perjuicio de la proporción que de la indicada cantidad correspondiera percibir al deportista, conforme al art. 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, legislación que permite las cesiones temporales de los servicios que prestan los mismos mediante contraprestaciones económicas cuya naturaleza jurídica de incremento patrimonial para el Club cedente es incuestionable, siendo ésta la que procede atribuir a lo recibido a virtud del contrato liquidado, existiendo, por tanto, elemento patrimonial objeto de transmisión o cesión a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero.- El hecho de que el incremento patrimonial se obtenga, como dice la recurrente, en territorio extranjero, o, mejor dicho, se perciba en el mismo, no altera la característica principal definida respecto al objeto del contrato o cesión de los servicios de un jugador profesional a prestar en un Club Español durante una temporada, el encontrarse gravado en el Impuesto sobre Sociedades como hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo, constituida, en este caso, por el incremento patrimonial que, ingresado a un Club extranjero, no deja, por ello, de constituir renta obtenida en territorio español, a que se refiere el art. 4.1.b) de la Ley. Nuestra normativa tiene previsto incluso la no existencia de representante designado en España de la entidad no residente perceptora, al preceptuar el art. 17.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria que, en ese caso, el Club pagador asuma la responsabilidad con carácter solidario del ingreso de las cuotas correspondientes a dichos rendimientos satisfactorios».

TERCERO.- Contra la citada sentencia, la representación procesal del S. F. C. interpuso el presente recurso de apelación que, admitido en ambos efectos, ha sido tramitado por esta Sala conforme a las prescripciones legales; y, formalizados por las dos partes personadas sus respectivos escritos de alegaciones, se señaló para votación y fallo la

audiencia del día 14 de julio de 1998, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

Fundamentos de Derecho

Damos por reproducidos y hacemos nuestros los Fundamentos de Derecho de la sentencia de instancia, por atemperarse -con los matices de los que luego se hará mención- a las circunstancias fáctico jurídicas del caso de autos y al ordenamiento jurídico en definitiva aplicable.

PRIMERO.- Como se indica en la sentencia recurrida, la argumentación vertida por el S. F. C. en sus escritos económico administrativo y jurisdiccional de instancia se contrae, en esencia, a considerar que el pago efectuado, por dicho Club, al Club A. P. de Montevideo, por la cesión temporal, en préstamo, del jugador profesional Miguel Angel P. C. (del modo y manera constatados en los datos que han quedado reflejados en el encabezamiento de la presente sentencia), lo fue en concepto de "indemnización" por la suspensión del contrato existente entre el jugador y la citada entidad deportiva no residente en España (y al fin de que esta entidad solicitara la baja federativa del jugador), razón por la cual, en su opinión, no debe sujetarse la mencionada operación al Impuesto sobre Sociedades, toda vez que entiende que no hay elemento alguno objeto de transmisión o cesión y que, de todos modos, el incremento se obtendría en territorio extranjero.

En el escrito de alegaciones formulado, a su vez, en esta alzada, tras apuntar -además de lo anterior-, como dos epígrafes principales del razonamiento en que basa su pretensión, que "la contraprestación por el traspaso o la cesión de los servicios profesionales de un jugador constituyen, para el Club cedente, un incremento de patrimonio" y que "los incrementos de patrimonio de una entidad no residente sólo quedarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades español cuando pueda predicarse que se han obtenido en nuestro territorio nacional", concluye expresando, como resumen de su tesis, que, dado que la contraprestación por la cesión de los servicios profesionales de jugadores constituye una "indemnización" que el Club receptor de dichos servicios entrega al Club de origen, y puesto que esta indemnización no es un rendimiento sino un incremento patrimonial obtenido por dicho Club, sin que en ningún caso dicho incremento derive de elemento patrimonial alguno situado en España, dicha renta (el incremento de patrimonio) no se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades español sino que, en su caso, estará sometida a similar tributo en el país de residencia del Club que cede los servicios del jugador, pues lo contrario conllevaría una aplicación extraterritorial del citado Impuesto español, no querida por la Ley reguladora del mismo.

SEGUNDO.- Esta Sala, ya en sentencias, entre otras, de 3 de marzo de 1997 y 4 de marzo de 1998, tiene afirmado, en casos semejantes al presente (aunque referidos a Impuestos diversos), entre otros puntos, y en resumen, lo siguiente:

No son de recibo las tesis, sostenidas por la entidad recurrente, primero, de que la capacidad productiva de un futbolista, aisladamente considerada, queda fuera del comercio humano y, como tal, no puede ser objeto de contrato ni de cesión por no haber podido quedar, además, integrados en el ámbito patrimonial del Club cedente los

servicios que el deportista le presta y, en consecuencia, por no haberlos podido transmitir al cesionario; y, segundo, de que, siendo presupuesto de cualesquiera traspasos o cesiones de tales servicios la extinción o suspensión de la relación contractual entre el jugador y el Club de procedencia, la percepción de cantidades por esa transmisión o cesión habría de serlo a título de "indemnización", bien por la resolución anticipada del contrato, bien por su suspensión temporal, bien para compensar la preparación y formación recibidas por el deportista o bien por cualquier otra causa similar.

Este tema de los traspasos o cesiones de los servicios de los jugadores de fútbol está conectado con la naturaleza especial que ha ido adquiriendo el trabajo deportivo, con contenidos económicos ciertamente impensables en los albores de su desempeño profesional.

En un principio, se huyó, incluso, de calificar de laboral la relación contractual que ligaba a un deportista profesional con un determinado Club o entidad deportiva. Fue a partir de la sentencia del Tribunal Central de Trabajo de 24 de junio de 1971 cuando se atribuyó a dicha relación la naturaleza de contrato de trabajo, con algunas peculiaridades, incluso antes de aparecer legalmente su previsión como contrato de trabajo especial en el art. 3 de la Ley de Relaciones Laborales de 8 de abril de 1976, peculiaridades que se manifestaban, principalmente, en el aspecto de la prevalencia de la voluntad de las partes para regular la relación y sus incidencias y en las circunstancias a tener en cuenta a la hora de cuantificar las indemnizaciones en caso de despidos improcedentes o de resolución por voluntad unilateral del deportista; y fue el Estatuto de los Trabajadores de 10 de marzo de 1980 -hoy Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo de 24 de marzo de 1995- el que, después de configurarla como relación laboral especial -art. 2.1.d)-, determinó su desarrollo reglamentario, que se llevó a cabo, primero, mediante el Real Decreto 318/1981, de 5 de febrero, y, después y en la actualidad, mediante el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que ha sustituido, derogándolo, al anterior.

Ambos Reales Decretos regularon la cesión temporal de jugadores frente al régimen excepcional que recogía el estatuto de 1980, que, en su art. 43, prohibía la contratación de trabajadores "para prestarlos o cederlos temporalmente a un empresario". Y tanto el Real Decreto 318/1981 como el Real Decreto 1006/1985, en sus respectivos arts. 7 y 11, contemplan, expresamente, la cesión de los servicios de un deportista profesional por un Club o entidad deportiva a otra, con el consentimiento expreso del deportista cedido, y no sólo eso, sino que contemplan la cesión mediante contraprestación económica en la que el deportista transferido o cedido tiene reconocido el derecho a percibir la cantidad acordada en pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15% bruto de la que se hubiera estipulado.

Pero hay que resaltar, además, que la cesión temporal puede convertirse en definitiva y no sólo cuando la duración de aquélla coincide con lo que reste de vigencia al contrato del deportista profesional con el Club o entidad de procedencia -supuesto expresamente contemplado en el apartado 3 del art. 11 del mencionado Real Decreto 1006/1985-, sino porque así lo prevé expresamente en su art. 13.a) al tratar de la extinción del contrato por mutuo acuerdo de las partes y del supuesto de que esa extinción "tuviese por objeto la cesión definitiva del deportista a otro Club o entidad deportiva", en cuyo caso habrá de estarse a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del

contrato y, a falta de pacto, la indemnización para el deportista, como en el caso de la cesión temporal, no puede ser inferior al 15% bruto de la cantidad estipulada.

Por otra parte, resulta altamente significativo que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a los Clubes de Fútbol, aprobadas por Orden de 29 de mayo de 1986, den el tratamiento contable de "activo inmaterial" a los gastos de adquisición de jugadores, disponiendo en su Norma 6 su contabilización en una cuenta específica titulada "derechos de adquisición de jugadores", "al producirse dichos gastos en virtud de una transacción con el mundo exterior y existir una cuantificación concreta de su importe". Prevé dicha Norma que estos derechos deberán amortizarse anualmente, y durante la vigencia de cada contrato, considerándose que las amortizaciones de los mismos entran en el cuadro de la gestión normal de los Clubes. Para ello, habilita dos cuentas, la de "amortización de los derechos de adquisición de jugadores" y la de "amortización acumulada de dichos derechos", de tal suerte que, si el jugador es traspasado a otro Club, el saldo pendiente de amortizar se contabilizará como cargo en la primera de esas dos cuentas y como abono en la segunda y, si el jugador causa baja por cualquier motivo "que no sea el de su traspaso a otro Club", el saldo se cargará a una cuenta de resultados extraordinarios, a no ser que se haya dotado la de "previsión para riesgos de contratos vigentes".

Con todo lo anterior se ha querido destacar la verdadera naturaleza que, desde su inicio, ha tenido la figura conocida como traspaso de jugadores de una entidad deportiva a otra, mediante contraprestación económica y con consentimiento y participación del deportista, sea por la vía de una cesión temporal o por la de una cesión definitiva. Es decir, lo que se ha querido es afirmar que se trata de una modalidad contractual admitida legalmente, que se refiere a los servicios del jugador y no a su persona o al trabajo en sí mismo considerado y que constituye un derecho de contenido económico que, lógicamente, afecta y se refleja en la contabilidad de la entidad deportiva de que se trate y se integra en su acervo patrimonial. En tales condiciones, considerar una cesión de servicios deportivos profesionales mediante contraprestación pecuniaria como algo distinto de una transmisión o cesión onerosa de derechos resultaría no sólo absurdo sino contrario a su misma caracterización legal.

No puede prosperar, tampoco, según se ha anticipado anteriormente, la consideración de las percepciones por razón del traspaso o cesión de los servicios de un deportista como supuestos de "indemnización" por resolución anticipada o suspensión del contrato, por compensación de la preparación o formación recibidas por el deportista o por cualquier otra causa. Aunque éste es un argumento utilizado por el recurrente dentro de la tesis de la sentencia aquí impugnada, es decir, dirigido a combatir la procedencia de la liquidación del Impuesto objeto de controversia, es lo cierto, sin embargo, que su acogimiento significaría tanto como desconocer que, en una cesión de las características de la aquí enjuiciada, en que concurren tres voluntades libremente determinadas -la del Club cedente, la del adquirente o cesionario y la del futbolista partícipe en la operación-, es la transmisión de los servicios y la contraprestación dineraria el núcleo mismo del contrato, y no la renuncia anticipada a esos servicios por, a su vez, resolución anticipada del contrato en virtud del cual el Club o entidad cedente los percibía, del propio modo que la entrega de la cosa por el vendedor y la del precio por el comprador no pueden configurarse como supuestos de renuncia al derecho que sobre aquélla tenía el primero, ni como indemnización por esa renuncia que hace el segundo.

Por otra parte, en los Reales Decretos antes citados, de 1981 y 1985, "la indemnización compensatoria" estaba y está prevista sólo para los casos de extinción del contrato por expiración del tiempo convenido, en que, además, el deportista hubiera estipulado un nuevo contrato con otro Club o entidad -arts. 9.b) y 14, respectivamente-, precisamente para compensar la preparación o formación recibidas, pero no para los casos de extinción o traspaso temporal por mutuo acuerdo de las partes, en que, teniendo la misma por objeto la cesión del deportista, como ya se ha dicho, habrá que estar a lo pactado por las partes y, en defecto de pacto, con participación del deportista no inferior al 15% bruto de la cantidad estipulada.

Con otras palabras: en supuestos de mutuo acuerdo, como aquí acontece, la contraprestación deriva directamente de la voluntad contractual de las partes y no de situación indemnizatoria alguna provocada por un daño a resarcir.

Y es que, dentro del régimen contractual, la solución indemnizatoria, aparte del caso señalado de extinción del contrato por expiración del tiempo convenido cuando se concierte nuevo contrato por el deportista con entidad distinta -en que tiene, como ya se ha dicho, una específica finalidad compensatoria de la formación y preparación recibidas-, está prevista, únicamente, para los supuestos de extinción del contrato por despido improcedente sin readmisión del deportista y para la extinción del contrato por voluntad unilateral del mismo sin causa imputable al Club -arts. 15.1 y 16 del Real Decreto 1006/1985-, es decir, para casos de incumplimiento por el deportista de las condiciones del contrato, del propio modo que, en términos generales -art. 1101 del Código Civil-, la indemnización va unida al incumplimiento de la obligación.

TERCERO.- En la sentencia de esta Sección y Sala, ya citada, de 3 de marzo de 1997, relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ya se dijo que:

Los traspasos y cesiones de los servicios de jugadores profesionales de fútbol realizados entre 1975 y 1977 eran verdaderas transmisiones onerosas inter vivos de un derecho integrado en el patrimonio de la entidad deportiva a la que se venían prestando dichos servicios y, por tanto, sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el Decreto 1018/1967, de 6 de abril (después, en el Texto Refundido 3050/1980, de 30 de diciembre).

La posibilidad alternativa de calificar y sujetar el supuesto al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas no hubiera podido acogerse tan pronto se tenga en cuenta que, tras la implantación de este segundo Impuesto, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales había de ser considerado al margen de todas las operaciones que integran el tráfico "típico y habitual" de las empresas, que eran, precisamente, las sujetas al Impuesto sobre su Tráfico. Y éste es el régimen que estuvo vigente hasta la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. De modo que, en definitiva, en tales años, las tan repetidas transmisiones y cesiones sólo cabían dentro del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por no poder decirse que fueran actos típicos y habituales del tráfico de las entidades deportivas.

Pero el art. 3.1 de la citada Ley 30/1985 -hoy, 4.1 de la vigente de 28 de diciembre de 1992- determina que "están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o

profesional", entendiéndose como tales, esto es, como realizadas en el desarrollo de actividades de esta naturaleza, "las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos".

En consecuencia, en el caso de estos autos, resulta obvio que, cuando se habla de traspasos o cesiones de servicios profesionales de deportistas -de futbolistas, más concretamente-, se está, cualquiera sea el momento en que las mismas se hayan perfeccionado y consumado, ante operaciones realizadas por una entidad deportiva "profesional" en el ejercicio de su actividad, aunque no pueda decirse rigurosamente que dichas operaciones sean los actos característicos o representativos de ésta, ni que sean actos habituales de la misma, operaciones, además, de naturaleza onerosa y referida a un elemento -los servicios deportivos profesionales de los futbolistas- integrado en el acervo patrimonial de la entidad.

Por lo tanto, la contraprestación por esos servicios transmitidos, traspasados o cedidos constituyen un rendimiento o renta del sujeto pasivo comprendido en las letras a) ó b) del art. 3.Dos de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Y, por ello, está sujeto al mismo por obligación real aquel sujeto pasivo que, sin ser residente en territorio español, obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciba rendimientos satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo, a tenor de lo prescrito en el siguiente art. 4.Uno.b) del citado texto legal.

Y, de acuerdo con la sentencia de instancia, al constar en el contrato celebrado el 24 de agosto de 1984 que el Club A. P. de Montevideo recibió 27.000 dólares USA por la cesión o traspaso temporal de los servicios de un jugador de fútbol profesional mediando retribución o precio, esta contraprestación ha de considerarse como rendimiento obtenido por la entidad no residente en territorio español y satisfecho o pagado por la entidad ahora recurrente.

Se está, pues, ante la presencia de un rendimiento obtenido en territorio español y satisfecho, además, por una entidad privada, el S. F. C., residente en el mismo.

Y no constando la existencia de representante designado en España de la entidad no residente, cedente de los servicios del deportista y perceptora del rendimiento de tal cesión, hemos de concluir, con el art. 17.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, que, en tal caso, el Club pagador, ahora apelante, debe asumir la responsabilidad solidaria del ingreso de las cuotas correspondientes a dichos rendimientos satisfechos.

CUARTO.- Procede, por tanto, desestimar el presente recurso de apelación y confirmar la sentencia de instancia; sin que haya méritos para hacer expresa condena en las costas de esta apelación, por no concurrir los requisitos exigidos para ello por el art. 131 de la Ley de esta Jurisdicción.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

Fallamos

Que, desestimando el presente recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del S. F. C. contra la sentencia dictada, con fecha 25 de noviembre de 1991, en el recurso contencioso administrativo número 3107/1990, por la Sala de dicho orden jurisdiccional en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia en Andalucía, debemos confirmarla y la confirmamos en todas sus partes. Sin costas